تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية

- **أ.د. طواهر محمد التهامي (جامعة الجزائر)***
- **أ. حني شفيقة (جامعة ورقلة)****
- **أ. دادن عبد الوهاب (جامعة الجزائر)*****

تمهيد:

يعتبر الاقتصاد الافتراضي نتيجة لتداخل أو تشابك مجموعة من الظواهر، التي من أبرزها ثورة الاتصالات وانفجار المعلومات، كما أنه يعتبر المحرك الأساسي الذي حوّل المجتمع إلى مجتمع جديد يدعى مجتمع معلومات. ولعله ليس ضربا من المغالاة أو التحيز إذا ما قلنا أن ثورة المعلومات حولت المعرفة إلى مورد أساسي من الموارد الاقتصادية، وبذلك أصبح الاستثمار في مجال المعلومات والتقنية أحد عوامل الإنتاج، كما أن المعرفة وتقنية المعلومات بدأت تحل محل راس المال والطاقة كموارد قادرة على زيادة الثروة، وبذلك أصبح الآن قطاع المعلومات قاطرة التنمية والتطور الاقتصادي في مختلف دول العالم. فالحق والحق نقول أن التجارة الإلكترونية تمكنت من فرض نفسها كأساس قوي في النظام الجديد للتجارة العالمية.

يقوم الاقتصاد الافتراضي على أسواق ومنشآت افتراضية تلغي قيود الزمان والمكان من خلال التجارة الإلكترونية. وعليه، فإنه من الصعوبة بمكان في اقتصاد المعرفة تطبيق القوانين والقيود المألوفة في الاقتصاد الحقيقي. وتعتبر جباية الضرائب من أهم الجوانب القانونية التي تترجم تدخل الدولة وهيمنتها على المؤسسات الاقتصادية. وباعتبار جباية الضرائب تشكل موردا هاما من الموارد المالية للدولة و أن التجارة الإلكترونية تتميز بسيطرتها على التجارة الحقيقية، فإنه يبدوا أن اقتران التجارة الإلكترونية بجباية الضرائب سيشكل موردا هاما من موارد الدولة، يتميز بالزيادة المستمرة، التي تتناسب وحجم التبادل التجاري الإلكتروني، حيث يستدعي ذلك وضع سياسة جباية تتلاءم مع طبيعة النشاط التجاري الإلكتروني.

الواقع أن موضوع الضرائب على التجارة الإلكترونية ُينظر له من زاويتين مختلفتين: فمن جهة يرى البعض أن إخضاع الصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت إلى ضرائب (أو رسوم) ُيعد كبحا للنمو التكنولوجي، بينما يرى البعض الآخر أن الإعفاء الضريبي للتجارة الإلكترونية يؤدي إلى التقليل من أهم موارد الدولة، ذلك أن الأفراد والمؤسسات أصبحوا يفضلون إبرام العقود والصفقات التجارية على الإنترنت لنقص تكاليفها من حيث القيمة والزمن على حد سواء. أضف إلى ذلك، أن اقتصار الأنظمة الضريبية على التعاملات التجارية التقليدية دون الإلكترونية يجعل منها أنظمة ضريبية محدودة الكفاءة. كما يطرح موضوع الجباية الافتراضية إشكاليتان، إحداهما على المستوى النظري والأخرى على المستوى التطبيقي. فمن الجانب التطبيقي، هناك صعوبة في إسقاط وتطبيق القوانين المألوفة والجارية على التجارة الإلكترونية، أما من الجانب النظري، نجد مشكل غياب المفاهيم والقواعد الجبائية التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الراديكالية الجديدة للتجارة الإلكترونية.

---

* أستاذ التعليم العالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

** أستاذة مساعدة، كلية الآداب والعلوم الإنسانية، جامعة ورقلة.

*** طالب بقسم الدراسات العليا (سنة II ماجستير) وأستاذ مؤقت، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

إن مثل هذه المستجدات والمعطيات، من شأنها أن تثير حيرة وقلق الإطارات الجبائية، إذ أنها ترفع تحديا أمام الجهات المسؤولة عن الفحص والتحصيل الجبائي، نظرا لصعوبة – إن لم نقل تعذر – إسقاط القوانين الجبائية المألوفة على التجارة الإلكترونية. وعليه، تبادرت إلى أذهاننا مجموعة من التساؤلات نصيغها كالآتي :

- كيف يمكن للنظم الضريبية الحالية أن تتكيف مع التجارة الإلكترونية ؟
- هل هناك آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية إلى ضرائب؟
- في ظل النقاش القائم حول جباية التجارة الإلكترونية، ووجود اتجاه ينادي بالإعفاء وآخر يؤيد عكس ذلك، وأن لكل من الاتجاهين حجج وأدلة منطقية وواقعية، فهل يمكن إيجاد حل وسطي محايدٍ ومنصف ؟

I – خصائص المبادلات الافتراضية وإشكالية فرض الضرائب:

نتناول في هذا الجانب نقطتين أساسيتين، تتمثل الأولى في الخصائص المميزة للتعاملات الإلكترونية، بينما تتم الثانية بإجراء مقارنة بين التعاملات التجارية التقليدية والإلكترونية من منظور المعاملة الضريبية.

1. خصائص التعاملات التجارية الإلكترونية:

يمكن الوقوف على ستة خصائص رئيسية مميزة للتعاملات التجارية الإلكترونية تختلف فيها عن التعاملات التجارية التقليدية، الأمر الذي يجعل من الصعوبة بمكان فرض القواعد الضريبية المألوفة على التجارة الإلكترونية وهي على النحو التالي:

- **إختفاء الوثائق الورقية للمعاملات**: حيث لا ترتبط المعاملة الإلكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملة، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات. ذلك ن كافة الإجراءات والمراسلات بين طرفي المعاملة تتم إلكترونيا دون استخدام أي أوراق. وهكذا، تصبح الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح لكلا الطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما، الأمر الذي يؤدي إلى فتح المجال أمام قضية أدلة الإثبات القانوني، مما يشكل عائقا أمام نمو التجارة الإلكترونية.
- **المبيعات عبر العالم**: ويعبر عن ذلك بإشكالية إلغاء قيود الزمان والمكان، حيث تزايد في الآونة الأخيرة ظهور الشركات العملاقة التي تمارس أنشطتها التجارية عبر العالم وأصبحت تمثل تحديا وعبئا على الاقتصاديات الوطنية. ومع تزايد التجارة الإلكترونية، بدأ ظهور الشركات صغيرة الحجم والتي تستطيع، باستخدام شبكة الإنترنت، أن تمارس أنشطتها عبر العالم، وهذا يؤدي إلى تفاقم شكل التعارض بين المصالح الاقتصادية القومية ومصالح هذه الشركات وانفتاح الباب على مصراعيه لمشاكل الولاية القانونية واختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات.
- **الإنفصال المكاني**: تتيح شبكة الإنترنت للمؤسسات القدرة على إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من أي موقع جغرافي في العالم. ذلك أن مقر المعلومات الخاص بالشركة يمكن أن يتواجد في أي مكان دون أن يؤثر ذلك على الأداء. بل إن العرف قد جرى على وجود أكثر من مقر للشركة الواحدة في أكثر من بلد لتحقيق سهولة وسرعة الاتصال وتوزيع العملاء وفقا لمواقعهم الجغرافية.
- **صعوبة/عدم إمكانية تحديد الهوية**: لا يرى، في العادة، طرفي التعامل التجاري الإلكتروني كل منهما الآخر، وقد لا يعرفان كافة المعلومات الأساسية عن بعضهما البعض كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية. ونتيجة لذلك، قد

يجد البائعون عبر الإنترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام بها. وقد يستغل هؤلاء البائعون ذلك للتهرب من الضريبة بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية.

- **المنتجات الرقمية**: أتاحت شبكة الإنترنت إمكانية تسليم بعض المنتجات إلكترونيا، مثل برامج الحاسب الآلي، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب والأبحاث والتقارير الإلكترونية، إلى جانب بعض الخدمات مثل الاستشارات. ويُحدث ذلك تحديا أمام السلطات، حيث لا يوجد حتى الآن آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة.
- **سرعة تغير القواعد الحاكمة**: رغم أنه لم يتم بعد وضع صياغة نهائية للقواعد الخاصة بالنظام الضريبي للتعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أن التشريعات الحاكمة لها والمحاولات المتعلقة بها تتغير بمعدلات متسارعة. ومن ثم فإنه لابد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة وقابل للتعديل حتى يواكب منجزات التقدم التكنولوجي.

2. مقارنة بين نظم وأساليب السيطرة على التجارة للأسلوبين التقليدي والإلكتروني

أولا: التعاملات التقليدية:

تتمثل أول نقطة تحكم في التجارة التقليدية عند الجمارك منذ دخول السلعة أراضي البلد، حيث يتم أخذ رسوم الجمارك المقررة وفقا لكمية ونوع السلعة . وتقوم الشركة، بعد استلام السلعة ، بتسجيلها في دفاترها المحاسبية الخاصة ، التي يتم ترحيل حساباتها إلى حساب الأرباح والخسائر *، حيث تقوم الشركة بدفع ضريبة وفقا لذلك في نهاية السنة (ضريبة مباشرة) وفي المقابل تقوم بفرض سعر للسلعة (أو المنتجات) يتضمن ضريبة المبيعات التي تحصلها من المشترين وتوردها إلى الحكومة (ضريبة غير مباشرة). وبالتالي فإن النظام التقليدي للسيطرة على المعاملات التجارية، داخليا وخارجيا، يعتمد أساليب متعددة أهمها :

- **نقاط الدخول والخروج**: يقصد بها فرض رقابة على نقاط الدخول والخروج من خلال الجمارك ، التي تضمن للدولة السيطرة على المعاملات مع العالم الخارجي عند تصدير أو استيراد سلع مادية ؛
- **فرض تسجيل (قيد) المعاملات التجارية**: تفرض معظم الدول قيد كافة المعاملات التجارية التي تقوم بها مؤسسات الأعمال. وعلى الرغم من اختلاف شروط القيد بالنسبة للمؤسسات الفردية الصغيرة من دولة إلى أخرى ، إلا أن كل الدول العالم تفرض على المؤسسات ذات الحجم المناسب لاقتصادها إمساك دفاتر منتظمة تسجل فيها كافة الوقائع والمعاملات التجارية ؛
- **حق فحص دفاتر القيد**: تتيح النظم الضريبية لمأموري الضرائب حق فحص دفاتر القيد للمؤسسات والشركات المفروض عليها إمساك الدفاتر المنتظمة كأحد أدوات الضبط والتحقق الحكومي. ويحق لمأموري الضرائب فحص أصل كافة/بعض القطاعات باستخدام الأوراق الأصلية المنشئة للمعاملة ؛
- **العقود التجارية والقانون التجاري**: تضمن الدول استيفاء العقود التجارية المكتوبة وبالتالي فقد ألزمت بطريقة غير مباشرة كافة المتعاملين تجاريا أن تتم تعاقداتهم من خلال تحرير عقود مكتوبة لتكون الأصل عند نشوء أي اختلاف في تنفيذ هذه العقود.

* وذلك عند استعمالها في عملية الإنتاج أو إعادة بيعها .

ثانيا: التعاملات الإلكترونية:

تختلف نظم وأساليب التجارة الإلكترونية في هذا السياق عن الأسلوب التقليدي في بعض الأوجه التي تجعل من العسير فرض نفس نظم السيطرة الحالية ويتضمن ذلك :

- **استمرار نقاط الدخول والخروج**: ويتعلق الأمر بدورها في فرض السيطرة علـى المعـاملات الخارجيـة للمؤسسـات والشركات، إلا أن دورها سوف يقتصر على السيطرة على السلع المادية، وسيتقلص دورها في السيطرة على المعاملات في السلع غير المادية كالبرمجيات ؛
- **استمرار قيد المعاملات التجارية إلكترونيا**: تُحقق منظومة التجارة الإلكترونية ، سواء بالنسبة للمؤسسات الكـبيرة أو الصغيرة، إمكانية غير مسبوقة لإمساك دفاتر إلكترونية تسجل فيها كل المعاملات التجارية وبصورة منظمة للغاية ؛
- **استمرار حق فحص دفاتر القيد الإلكتروني**: تحقق القوانين الحالية استمرار حق فحص دفاتر القيد، إلا أن صورة هـذه الدفاتر تختلف في التجارة الإلكترونية، كما سيواجه مأمورو الضرائب بعدم وجود وثائق أصلية يمكن المراجعة عليها، ممـا يتطلب وجود آليات جديدة للمراجعة الضريبية تتناسب مع طبيعة التجارة الإلكترونية ؛
- **العقود الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني**: سوف تواجه كافة السلطات التشريعية في دول العالم مشاكل تتعلق بإثبـات التعاقدات نظرا لطبيعة العقود الإلكترونية التي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوقيع الإلكتروني، وهذا يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والتحقيق .

II - نقاشات حول فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية:

الواقع أن إخضاع التعاملات الإلكترونية إلى ضرائب ذات طبيعة مزدوجة، فمن جهة يرى البعض أن الإعفاء الضريبي أساس لنمو التجارة الإلكترونية، حيث أن فرض ضرائب على بعض العملاء بواسطة الحكومات المحلية يُعـد كبحًـا للنمـو التكنولوجي. ويرى البعض الآخر، من جهة أخرى، أن الإعفاء الضريبي للتعاملات الإلكترونية له أثر سلبي على أحد أهـم موارد الدولة. ويرى الكاتب Adriel Bettelheim أن الحكومة الفدرالية إذا لم تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية، فـإن المستهلكون سيخاطرون بتحويل مشترياتهم إلى الفضاء الإلكتروني، وهو ما سيعمل على تقليص حصة الدولـة مـن جبايـة الضرائب، حيث يقول الكاتب في ذلك :

«**La non-imposition des vents sur Internet pourrait coûter des milliards**: Si le gouvernement n'exige pas que le commerce sur Internet soit taxé, les consommateurs risquent de transférer leurs achats dans le «cyber-espace», lésant les commerçants locaux et diminuant les bases fiscales Des collectivités. La perte potentielle en recettes fiscales pourrait s'élever d'ici 2003 à 20% des taxes locales actuelles sur les ventes, selon certaines estimations».[1]

نشير في هذا الصدد إلى ثلاث اتجاهات وهي:

1. التوجه الأمريكي الألماني :

يتميز هذا التوجه بالبساطة في طبيعته ، فحسب تقرير Us framwork for global e-commerce، يرى هذا الاتجاه أن الجباية على الإنترنت يجب أن تستجيب لثلاثة مبادئ يسهل إعلانا ويصعب تطبيقها ،وهي :

---

[1] Adriel Bettelheim (1999), **"Faut-il ou non taxer le Web "**, In Revue: Problèmes économiques, N°2.622, P30.

- **مبدأ الحياد** Neutralité : حيث يجب أن لا تعرقل هذه الجباية التجارة الإلكترونية ؛
- **مبدأ البساطة والشفافة** Simplicité & Transparence : حيث يتعلق الأمر ببساطة النظام الجبائي وعدم غموضه ؛
- **مبدأ الملائمة** Compatibilité : حيث يجب أن يكون هذا النظام ملائما للأنظمة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية.

2. التوجه الثاني : يرى هذا الاتجاه أن ظهور تحديات جديدة أمام النظام الضريبي على الإنترنت يجب أن يـؤدي إلى إيجـاد ضرائب جديدة وقواعد جديدة تختلف عن القواعد الضريبية التقليدية ، حيث تم اقتراح ضرائب جديـدة مثـل Tax BIT ، ضرائب على الاستهلاك، ضرائب على المبيعات، ضرائب على الدخل ...

3. التوجه الثالث: ويعد كوسيط بين السابقين، والذي يتضمن احترام التقنيات الضريبية التقليدية مع الأخـذ في الحسـبان ظاهرة التجارة الإلكترونية، حيث يعني جعل الأعوان الاقتصاديون يتحملون المسؤولية بأنفسهم وهذا بحـثهم علـى احتـرام القواعد الجبائية .

ويظهر هنا النقاش حول إعفاء أو إخضاع التجارة الإلكترونية لضرائب. فتتجه بعـض الآراء إلى إعفـاء صـفقات التجارة الإلكترونية من الضرائب لمدة تتراوح بين 3 و5 سنوات ، حيث يستند هذا الرأي إلى مجموعة من الحجج هي بمثابـة مزايا وهي :

1- تشجيع رجال الأعمال والمشروعات في الدخول في صفقات عبر الشبكة العالمية للإنترنت، وهو ما يساعد على اللحـاق بركب التكنولوجيا الحديثة وعصر الاتصالات من ناحية، وكذا إكسابهم الخبرة في عقد الصفقات إلكترونيا وما يرتبط به من التعرف والتدريب على الأمور المتعلقة بالتجارة الإلكترونية من ناحية أخرى؛
2- تفادي الوقوع في إشكالية الازدواج الضريبي الذي قد يحدث نتيجة فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية ؛
3- نظرا لكون التجارة الإلكترونية تعتبر مجالا حديثا، فإن عملية فرض الضرائب عليها يتسم بالغموض وعدم الاسـتقرار، وعليه فإن إعفاء مشروعات التجارة الإلكترونية من الضرائب يتيح فرصة كسب الوقت لدراسة المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية في الدول المتقدمة وأخذ ما يناسب الدول النامية منها، كما يمنح فرصة لتدريب الإطارات الجبائيـة (مفتشي الضرائب) على التعامل مع تكنولوجيا حديثة ، من حيث الإعداد والحصر والفحص الضريبي ؛
4- أن فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية قد يحد من انطلاقها ويؤدي إلى تعثرها وهي في مهـدها في الـدول النامية بصفة خاصة.

بينما تتجه بعض الآراء الأخرى إلى فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية أسوةً بالتجارة التقليدية، ويستند أصحاب هذا الرأي إلى :

1- أن إعفاء معاملات التجارة الإلكترونية من الضريبة مع إخضاع معاملات التجارة التقليدية للضريبة سـوف يـؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة وهو أحد المبادئ الأساسية لفرض الضرائب أو الإعفاء منها أو تعديلها ؛
2- أن الصعوبات التي تواجه فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية سواء عند الحصر أو الفحص الضريبي لا يجب أن تقف حائلا أمام إخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة، ويمكن في هذا المجال مراعاة خصوصية التجـارة الإلكترونيـة وذلك بوضع شروط وأسس خاصة متعلقة بالنماذج والمستندات والإقرارات المرتبطة بخضوع المعاملات التي تتسم بوسائل إلكترونية للضريبة ؛

3- أن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية مبكرا سيتيح للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي وعرض المشكلات والصعوبات أمام تحصيل الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية أولا بأول أمام المسؤولين لدراستها واتخاذ ما يلزم بشأنها.

وهناك رأي ثالث يتجه إلى ضرورة التفرقة بين نوعين من السلع والخدمات .

- النوع الأول : الصفقات التي يتم فيها الاتفاق بين الطرفين إلكترونيا ولكنها يجب أن تسلم بالطرق التقليدية. ويتجه الرأي هنا إلى إخضاعها للمعاملة الضريبية العادية حسب القواعد العامة المطبقة في هذا الشأن .

- النوع الثاني : عقد الصفقة وإتمامها إلكترونيا كما في حالة خدمات المعلومات والبرامج ، ويتجه أنصار هذا الرأي إل عدم خضوعها للضريبة نظرا لعدة أسباب أهمها :

- تشجيع حركة نمو التجارة الإلكترونية وعدم تقييدها ؛
- منع الازدواج الضريبي ؛
- صعوبة حصر هذه العمليات وفحصها ؛

إنها آراء متضاربة ولكنها مؤسسة، كونها تستند إلى حجج واقعية ومنطقية، وما يمكن ملاحظته، لحد الآن، أن المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية تتطلب وضع شروط وأسس خاصة بالنماذج والإقرارات المرتبطة بخضوع المعاملات التي تتم بوسائل إلكترونية .

ولقد أفاض خبراءٌ أوربيون سنة 1996، حيث اقترحوا إنشاء ضريبة على أساس كميات البايت المتبادلة Bits échangés وهي ضريبة سهلة التطبيق ولكنها محفوفة بعدة نقائص، ومن بينها أنه أقل ما يمكن القول عنها أنها لا تنطبق مع المبادلات غير التجارية على شبكة الإنترنت. وعليه، اعترض الباحثون هذه الطريقة، إذ يرون فيها الاستعمال المجاني لـ Net.

ويتمثل موقف الاتحاد الأوربي من الجباية الافتراضية في حرص دول الاتحاد على الدور الحيادي لجباية الضرائب، وهم الذين يدعون إلى وضوح محيط الجباية وملاءمته، حيث تُعد هذه الأخيرة أحد أهداف الاتحاد وشرطا من شروط نجاح عملية الاندماج L'intégration .

هذا، ولقد اعتمدت الولايات المتحدة **قانونا للإعفاء الضريبي للإنترنت،** حيث يعتبر هذا القانون أن الفراغ عبر اتصالات الشاشة تكون منطقة حرة بالنسبة للضرائب لمعظم الصفقات التي تتم لمدة ثلاث سنوات بعد العمل بذا القانون، وذلك بإعطاء حكومات الولايات والمحليات زمنا معينا لإعداد مجموعة متوافقة من القواعد الخاصة لضرائب الإنترنت.

"ويهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي والإلكتروني وخلافه، فتكون هناك دخول Incomes بدون ضرائب على الإنترنت، حيث يعامل مبيعات البضائع على الإنترنت كنوع من الاتصالات. غير أن هذا القانون يجمد الضرائب على المعلومات لثماني ولايات وهي : كوينكتيكت، لودا، أوهو، نيو مكسيكو، ساوث داكوتا، نورث

داكوتا، ويسكونس وتنيس، حيث يوجد بها ضريبة فعلية على الإنترنت، ولكنها ضرائب متدنية تمثل شبه رسوم على التجارة الإلكترونية ومرتبطة بحجم المعلومات الرقمية التي يتم بثها، ويمكن إيقافها.

ويعتقد مؤيدو القانون أن الإعفاء الضريبي أساسي لنمو التجارة الإلكترونية وهو يشعرون أن ضرائب متعددة على بعض العملاء بواسطة الحكومات المحلية سوف تمنع النمو التكنولوجي. وحتى إذا وجدت فئة من الخدمات خاضعة للضريبة في ولاية ما، فإن نوعا معينا من العمليات يمكن إعفاؤه من ضريبة المبيعات/الإنفاق، وبعض الإعفاءات الممكن تطبيقها على عمليات خاضعة للضريبة هي إعفاء مكونات الخدمات، وبالرغم من أن بعض الولايات يمكن أن تعفي الخدمات الإلكترونية من الضرائب فإن هذه الخدمات يمكن أن تخضع للضريبة عندما يستلم العميل ملكية شخصية ملموسة كجزء من صفقة*. كذلك يلاحظ أن الإعفاءات يمكن أن تكون متاحة بدرجة أقل بالنسبة للمدخلات المشتراة لتقديم خدمات إلكترونية خاضعة للضريبة.

ولا يميز قانون الإعفاء الضريبي للإنترنت في استخدام هذه الأخيرة، فهو يحمي كلا من البائع والمشتري من التزامات الضريبة الجديدة في صفقات التجارة الإلكترونية، ويشمل هذا فرض ضرائب على البائعين من خارج الولاية على أساس Nexus**، أي الربط بين أجزاء نظام أو مجموعة أشياء. غير أنه من الصعب كثيرا والمحيّر إقامة Nexus في الصفقات عبر الإنترنت، فقد لا يعرف البائع موقع المشتري، ومن ثم فإن ضريبة المبيعات تكون مستحقة، كما أن موقع البائع يمكن أن يكون في أي مكان في العالم ، وبالتالي فإن التطابق الضريبي للبائع يمكن أن يكون صعب التحديد.

وبإيجاز، فإن القانون سيحظر إصدار ضرائب تمييز ضد الإنترنت في الولايات والمحليات، وهو لا يحظر جميع ضرائب المبيعات والإنفاق على التجارة الإلكترونية، ولكن يسمح فقط بضرائب الولايات والمحليات إذا كانت الضريبة مماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية مثل ما يكون من خلال الأوامر البريدية والهاتفية. فهذا القانون يعمل على مساعدة أنشطة الأعمال في تخفيض التكاليف ليكون قادرا على الوصول إلى سوق أوسع"[2].

الواقع أن حياد الجباية Neutralité fiscal يعتبر أمرا لا يزال في جدول النقاش من كلا جانبي الأطلسي، فرأي أوربا هو نفسه رأي البلدان السائرة في طريق النمو وهو أن تّفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية، في حين أن رأي كل من الولايات المتحدة واليابان يتجه إلى تفضيل حرية التجارة الإلكترونية على أساس أن ذلك يعد عاملا أساسيا لتحقيق عمليات النمو وتطوير التبادل التجاري.

III - التحديات التي تواجه فرض الضريبة على الأعمال عبر الإنترنت:

* ومثال ذلك إنزال الدلالات مصحوبا بإرسال النسخة المطبوعة.

** يقصد بـ Nexus أن البائع له وجود مادي ملحوظ في الناظم القانوني بينما يعتبر المشتري مجرد مستلم.

[2] طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية، المفاهيم – التجارب – التحديات، الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والمالية، الدار الجامعية، القاهرة، 2003/2002، ص683، 684، 685، 687 و 688. [بتصرف]

يُعتبر الإنترنت شبكة لا تُدرا بمركزية وغير مُراقبة، وهذا ما يجعل متابعة التبادلات عملية معقدة، حيث يعتبر ذلك حاجزا أمام إمكانية التعرف على المكلفين بالضريبة Contribuables .

تطرح المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية إشكاليتان أساسيتان ، إحداهما على المستوى التطبيقي والأخرى على المستوى النظري. فمن الجانب التطبيقي ، هناك صعوبة في إسقاط وتطبيق القوانين الجارية على التجارة الإلكترونية. أما من الجانب النظري، نجد مشكل غياب المفاهيم والمبادئ والقواعد الجبائية التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الراديكالية الجديدة للتجارة الإلكترونية.

رغم أن الدول والمنظمات الدولية تفكر في هذه المسائل، إلا أنه، لحد الآن، لم يُتخذ قرار معين بشأن المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية. والواقع أن الدول حاليا تنظر إلى التجارة الإلكترونية على أنا شكل خاص من البيع بالمراسلة، غير أن ذلك يعتبر غير مرضي في نظر الكثير من الجهات التي ترى أن التجارة الإلكترونية يصاحبها العديد من الامتيازات والفرص والتي من بينها فعالية التمويل بالضريبة على المبادلات الافتراضية.

فيتميز نطاق ضرائب التجارة الإلكترونية بأنه غامض Ambiguous ومقلق Confusing وغير مستقر Unsettled وذلك لأن التجارة الإلكترونية غير ملموسة، وبالتالي لا توجد ثمة قواعد ضريبية حاليا، وعندما تتنوع ضرائب التجارة الإلكترونية في كل دولة فإن التأكد مما هو خاضع للضريبة ومن المسئول عن دفعها يكون أمرا معقدا، وتعتمد على الدولة التي نشأت منها، ويمكن فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية كخدمة اتصالات، أو خدمة معلومات أو خدمة حاسبات أو مزيجا مما سبق. فالخلط والتداخل في قانون الضرائب يمكن أن يسبب ازدواجا ضريبيا، كما أن هناك أنشطة أعمال كثيرة لا تُعرف حتى ما إذا كانت خاضعة للضريبة على المبيعات والصفقات عما تحققه عبر الإنترنت.

تتميز كل دولة من الدول بوجود مجموعة من القوانين والتشريعات، التي هي معمول با بقوة القانون. غير أن التجارة الإلكترونية ألغت قيود الزمان والمكان، حيث انجر عن ذلك ما يعرف بالاقتصاد الافتراضي، الأمر الذي يؤدي إلى التداخل بين جملة من القوانين والتشريعات لدول ذات سياسات وقوانين مختلفة، مما يؤدي إلى وجود صعوبة التوافق بين القوانين الضريبية.

ويثور الكثير من الجدل والنقاش حول فرض الضرائب على الدخل على صفقات التجارة الإلكترونية، والذي ينصب على المبدأ الذي تفرض على أساسه هذه الضرائب، وهو مبدأ **إقليمية الضريبة** أم **عالمية الإيراد**، مما يسبب الكثير من المشاكل المتعلقة بفرض تلك الضرائب.

فمن المعلوم أن لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال التي تقع داخل حدودها الإقليمية، ولها أن تمُدّ نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها، الموجودين في الخارج، ويعرف ذلك **بالسيادة**

الضريبة. وتتحدد **السيادة الإقليمية** لكل دولة وفق قانونا الداخلي الذي يعتنق أحد مبدأين رئيسيين هما : **مبدأ الإقامـة** و **مبدأ الإقليمية.**

فتعتمد الدولة التي تأخذ بمبدأ الإقليمية على جنسية الممول، أو اتخاذه للدولة مقرا لإقامته الدائمة فيها كأساس يمنحها الحق في فرض الضريبة على جميع الدخول التي يحققها من مصادر داخل دولته أو خارجها، وهو ما يعرف **بمبدأ عالمية الإيـراد** World Wide Income ، وتفرض الضريبة على غير المقيمين بالنسبة للدخل الذي تحقق من مصادر داخل الدولة فقط.

وتأخذ بذا المبدأ معظم الدول الصناعية ومن أهمها الولايات المتحدة الأمريكية. أما الدول التي تأخذ **بمبدأ الإقليمية** فتعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة ، حيث لا تفرض الضريبة على الدخول التي تحقق من مصادر خارج حدود الدولة، وتأخذ بذا الاتجاه غالبية الدول النامية.

ويثور التساؤل عن كيفية تحديد حصة كل دولة من الدخل الذي تحققه المنشأة التي تعمل في التجارة الإلكترونية على نطاق عالمي بحيث يكون لكل دولة أن تفرض الضريبة على الجزء من الدخل الذي تحققه من مصادر ترجع إليهـا (أشـخاص ينتمون إليها أو داخل حدودها)، وبما يضمن عدم تعرض هذه المنشأة لازدواج ضريبي، ينجم عن خضوعها لأكثر من ضـريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل.

ويمكن توضيح هذه المشكلة في حالة شركة مقيمة في الو.م.أ. يتمثل نشاطها في بيع البرامج الجـاهزة والموسـيقى المسجلة، وتستخدم جهازا خادما Server موجودا في بريطانيا، يتلقى أوامر البيع وينفذها إلى مستهلكي أوربا ويستضيف هذا الجهاز الخادم موقع الشركة الأمريكية الذي يعمل أتوماتيكيا بالكامل فهو يتلقى أوامر البيع، ويجري العمليـات علـى هـذه الأوامر، ويتم استلام المنتجات المباعة عن طريق التحميل على أجهزة الكمبيوتر الخاصة بالمشترين. ولو اعتبر موقـع الشـركة الأمريكية على الخادم بمثابة منشأة دائمة لها في بريطانيا، فإن التساؤل المطروح هو كيف يمكن أن تحدد الدخل أو الأرباح التي تحققها هذه المنشأة إلى إجمالي الدخل الذي تحققه الشركة من جميع أنشطتها الأخرى في جميع البلاد التي تزاول النشاط فيها؟

وقد تدارست هذه المشكلة اللجنة الاستشارية (TAC) التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وأصدرت في فبراير 2001 تقريرا بذا الشأن خلصت فيه إلى أن معظم الأرباح التي تتحقق من استخدام البرامج الجاهزة والأصول غـير الملموسة وجهاز الكمبيوتر يجب أن تنسب إلى المالك الاقتصادي Economic Owner لهذه الأصول*، مما يعني أن نسبة قليلة من الأرباح أو الدخل المتحقق يمكن أن ننسبها إلى العمليات التي قام با الجهاز الخادم Server أو موقع المنشأة عليه لإنجاز الصفقة، وبالتالي تنخفض حصة بريطانيا من الضريبة على الدخل باعتبارها دولة مصدر هذا الدخل.[3]

ولتحديد المالك الاقتصادي للأصول غير الملموسة كالبرامج الجاهزة المستخدمة في التجارة الإلكترونية والتي تعمل من خلال خوادم موجودة في دول مختلفة، فإنه يُنظر إلى أن المركز الرئيسي للشركة هو المالك الاقتصادي لهذه الأصول، باعتبـار

* تدف فكرة المالك الاقتصادي إلى التمييز بين المالك القانوني للأصول وهو الذي يعتبر قانونا صاحب حق ملكيتها وبين المستخدم الفعلي لها والذي يرجع إليه الفصل في الانتفاع بذه الأصول في تحقيق الدخل، ويعرف بالمالك الاقتصادي لها وترى اللجنة الفنية أنّ الدخل أو الربح يجب أن يُنسب إلى الدولة التي يقيم فيها المالك الاقتصادي للأصل لا إلى المالك القانوني.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص695.

أنا هي التي تشغل وتدير هذه البرامج، رغم أنا لا تحوزها من الناحية القانونية أو بالرغم من أن المالك القانوني لها هو الخـادم الموجود في دولة أخرى.[4]

IV - المبادلات الافتراضية كهاجس وتحدي أمام مفتشي الضرائب:

نشير في البداية إلى أن المشاكل الجبائية المطروحة في ظل وجود التجارة الإلكترونية تنصب على جانبين أساسـيين: التجارة الدولية وتجارة المنتجات الرقمية، التي لا يتم نقلها إلا عبر شبكة الإنترنت.

يتم الجزء الأساسي من صفقة التجارة الإلكترونية أو كلها On Line وباستخدام مواقع الويب والبريد الإلكترونيـة ووسائل الدفع الإلكترونية، وتضع العمليات الإلكترونية صعوبات جمة أمام الفاحص الضريبي والإدارة الضريبية ومن أهمها:

- تحديد المكلف والملتزم بسداد الضريبة: فهناك صفقات تتم On Line في أماكن بعيدة ودول مختلفة، هناك صـفقات تتم بدون وسطاء، بينما صفقات أخرى تتم بدخول وسطاء مثل المصارف أو أجهزة خادمة، والسؤال المطروح: **من هو الممول**، وكيفية مخاطبته وعنوانه، كيفية تحديد وعاء الضريبة ونوع الضرائب المفروضة عليه؟. أي أن التجارة الإلكترونية تلقي بتحديات كبير على **الحصر الضريبي**.
- يُثار في حالة معرفة هوية الممول صعوبات في عملية الفحص ذاتها، ففي عمليات التجارة الإلكترونية تكـون هنـاك مستجدات على عملية الفحص الضريبي وأهمها:

1. إختلاف المستندات والأدلة المؤيدة لحدوث العمليات، حيث لا توجد للصفقات الإلكترونية مستندات ورقيـة، ولذلك، يُثار بشأنا عدم القدرة على الاطلاع من ناحية ومدى حجيتها كأساس لربط الضريبة مـن ناحيـة أخرى؛
2. ظهور مخاطر استخدام التقنيات الحديثة في إخفاء أو تغيير البيانات في السجلات الإلكترونية؛
3. مدى قدرة الفاحص الضريبي على القيام بفحص السجلات الإلكترونية.

هذا، ونجد أن هناك العديد من التحديات التي تواجه فرض الضريبة على الأعمال عبر الإنترنت، نورد أهمها فيما يلي:

- **سيادة الدولة:** إستقر العرف التشريعي في أغلبية دول العالم على خضوع الكيانات الأجنبية والمقيمة خارج دولـة مـا لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات التي تتم داخل الدولة، وهذا حسب مبدأ الإقليمية (التواجد المكاني)، ولذلك، تحاول الشركات تجنب ذلك عن طريق التواجد التجاري على الإنترنت، أين يطح المبدأ السابق مشكلا في تحديده بدقة.
- **العدالة الضريبية:** مع تزايد اختلاف مستويات الضرائب بين دول العالم، وفي إطار مرونة الحركة التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، بدأ ظهور اختلال في تحقيق العدالة الضريبية.

---

[4] نفس المكان.

- **صعوبة إثبات التعاملات والعقود:** تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاما تشترط أن يتم إثبات التعاملات كتابةً (أو ما يعرف بالتوثيق)، وعلى هذا الأساس، فإن غياب التشريعات والقوانين التي تأخذ في الحسبان العمليات التي تتم إلكترونيا من شأنه أن يحدث صعوبة في هذا المجال. أضف إلى ذلك، تطرح السرية مشكلة عدم قدرة الإدارة الجبائية على معرفة محتوى المبادلات وبالتالي قيمتها (ثمنها) ولا أيضا أسماء المتعاملين في بعض الأحيان، وهذا ما يشكل عائقا بالنسبة لجباية الضرائب. ثم إن تطور الإمضاءات الإلكترونية والأنظمة المركزية للدفع الإلكتروني، التي تتم مراقبتها من قبل المصارف ليس بإمكانه إرضاء الإدارة الجبائية.
- **عدم وجود أرضية لعمليات العبور الإلكترونية:** حيث يعتبر ذلك تحديا كبيرا للنظام الجبائي المعتاد (الجاري) والذي يعتمد أساسا على كل من مفهوم المؤسسة الدائمة* Etablissement Permanent ومفهوم المنشأ (المكان) Lieu في المبادلات الدولية. والملاحظ عدم تطبيق هذين المفهومين في التجارة الإلكترونية، الأمر الذي يؤدي إلى غياب النتائج المترتبة عنهما.
- **عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة:** رغم دعوة العديد من الدول إلى عدم فرض الضرائب على التعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه من الصعب الموافقة عليه لما يترتب عنه من تأثير سلبي على أحد أهم الموارد السيادية للدولة. ولا يكفي الاتجاه نحو فرض الضريبة على الفضاء الإلكتروني دون تحديد آليات عملها.

بالإضافة إلى ما سبق، تثير التجارة الإلكترونية مجموعة من التحديات أمام النظم الضريبية القائمة. فلكي نناقش هذه التحديات نشير إلى أن هيكل النظام الضريبي، بصفة عامة، يتشكل من ثلاث دعامات رئيسية وهي:

1- **التشريع الضريبي**: ويُقصد به مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المتخصصة والخاصة بفرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها، وكذلك أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية.
2- **الإدارة الضريبية**: وهي الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضرائب وتحصيل الموارد العامة للدولة ومتابعة الممولين.
3- **المجتمع الضريبي:** وهو المجتمع الخاضع للتشريع الضريبي، سواء كان أشخاصا اعتباريين (معنويين) أو طبيعيين.

وفي ظل التطبيقات الناتجة عن ثورة تقنيات الاتصالات والمعلومات، والتي من بينها التجارة الإلكترونية، فقد ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تقنيات المعلومات، مما يؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي. وفي هذا الصدد، فإنه يمكن الوقوف على ثلاث فجوات رئيسية في العلاقة بين كل من مفردات هيكل النظام الضريبي وتكنولوجيا المعلومات، حيث يواجه التشريع الضريبي الذي تم صياغته وفقا لطبيعة التعاملات التجارية التقليدية قصورا في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، إذ يتجسد هذا القصور في ثلاث فجوات وهي:[5]

- **فجوة تشريعية:** وعلى الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان عن برنامجها القومي للتجارة الإلكترونية، إلا أن ذلك لم يتواكب مع إعلان عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة. ويتوجب على الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة وإجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتلاءم وطبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية.

---

*تُعرّف المؤسسة أو المنشأة الدائمة بأنها "المقر أو المكان الثابت للعمل، الذي يتم من خلاله مزاولة نشاط المشروع كليا أو جزئيا".

[5] رأفت رضوان و رشا عوض و ولاء الحسيني، "الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية" في مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد الثاني، جوان 2002، ص13-14.

- **فجوة إدارية**: فتختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين والتشريعات وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي، وبذلك أصبح لزاما عليها استخدام الابتكارات التقنية اللازمة لضمان أعلى مستوى ممكن من كفاءة النظام الضريبي، غير أنها في ذات الوقت لا تزال تعاني قصورا في أداء مهامها من حصر، فحص وتحصيل كافة أنواع الضرائب.

- **فجوة مفاهمية**: حيث يعاني المجتمع الضريبي من وجود فجوة مفاهمية، فعلى الرغم من تطـور حجـم التعـاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه لا يزال هناك قصورا في فهم المفردات الخاصة بها وما يترتب عنها من اعتبارات قانونية.*

---

* ولعل أوضح مثال هو تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الموسيقية، فقد يقوم الممول (المجتمع الضريبي) بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الإنترنت، وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، وقد يقوم بطباعتها وتصبح بذلك منتجا ماديا. وتؤثر هذه الفجوات على كل من الإيرادات الضريبية للدولة وعلى نمو حجم التعاملات الإلكترونية.

الخلاصة : يعتبر موضوع فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية من بين المواضيع المطروحة على طاولة النقـاش في الوقـت الحالي، نظرا للأهمية التي يحظى بها. فبينما يرى البعض أن الإعفاء الضريبي أساسي لنمو التجارة الإلكترونية وأن فرض ضرائب على المبادلات الافتراضية التجارية يُعد كبحا للنمو التكنولوجي، فإن البعض الآخر يرى أن تحرير التجارة الإلكترونية بإعفائها من الضرائب له أثر سلبي على أهم موارد الدولة، ذلك أن أطراف التعامل التجاري أصبحوا يفضلون إبرام العقود والصـفقات عن طريق بروتوكولات التجارة الإلكترونية لنقص تكاليفها قيمةً وزمناً، الأمر الذي يؤدي إلى نمو وتطور التجارة الإلكترونية على حساب التجارة الحقيقية (التقليدية)، مما سيقلص حصة الدولة من جباية الضرائب. إلى جانب هـذه الإشـكالية، فـإن الأنظمة الضريبية تواجه تحديا أمام هذا التطور التكنولوجي الذي يصعب، إن لم نقل يتعذّر، معه تكييف السياسات الجبائيـة، حيث ألغت التجارة الإلكترونية الحدود الجغرافية للدول، الأمر الذي يُحدث قلقا وحيرة أمام الإطارات الجبائية فيمـا يتعلـق بالمعاملة الضريبية والتحصيل الجبائي. وكل ما في ذلك أن النظم الضريبية ستصبح محدودة الكفاءة إذا لم تتمكن من التجـاوب مع هذه المستجدات والأحداث. ويبقى أن نشير إلى أنه بالرغم من عدم وجود اتجاه دولي موحـد حـول جبايـة التجـارة الإلكترونية وتكييف النظم الضريبية القائمة وفقا للمستجدات التكنولوجية، إلا أنه في الواقع تُعد كل من البساطة Simplicité، الفعالية Efficacité، العدالة Equité وعدم الازدواج الضريبي مبادئ ثابتة للسياسة الجبائية لا يتعارض عليها اثنان. أضـف إلى ذلك، فإن الموقف المبدئي لكل الدول هو محاولة الوصول إلى إيجاد وسيلة بسـيطة وفعالـة بإمكانـا أن تنصـف التجـارة الإلكترونية. وبناءا على صعوبة/تعذر تطبيق الجباية العادية في الإنترنت، فإن الدول والمنظمات الدولية تفكر في إنشاء صـيغة جديدة للجباية تتماشى مع خصوصيات التجارة الإلكترونية مستقبلا، حيث أن السياسة الجبائية على الإنترنت لا بد أن تكون موحدة لكي لا تكون هناك منافسة جبائية بين مختلف الدول بعد أن أُلغيت الحدود الجغرافية عن طريق التجارة الإلكترونية.

المراجــع

1. باللغة العربية

أولا: الأطروحات

- بختي إبراهيم، **دور الإنترنت وتطبيقاته** في **مجال التسويق**، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.
- قدي عبد المجيد، **فعالية التمويل بالضريبة** في **ظل التغيرات الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، جامعة الجزائــر، 1995.

ثانيا: الكتب والمجلات

- جلال الشافعي، **أساليب الفحص الضريبي الحديثة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- جمال عبد المعطي وآخرون، **الإنترنت والاستخدامات المتطورة**، مطابع الكتاب المصري الحديث، القاهرة، 1997.
- رأفــت رضوان، رشا عوض وولاء الحسيني، "**الضــرائب** في **عالم الأعمال الإلكترونيــة**"، مجلــة التنميــة والسياســات الاقتصادية، العدد 02، 2002.
- رمضان صديق، **الضرائب على التجارة الإلكترونية، دراسة مقارنة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
- طارق عبد العال حماد، **التجارة الإلكترونية، المفاهيم – التجارب – التحديات، الأبعاد التكنولوجية والمالية والتســويقية والمالية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002/2003.

2. باللغة الأجنبية

1. **Ouvrages** :

- Andre Betrand, Therry piette-coudol: **Internet et le droit,** Ed. Dahleb, Alger, 1999.
- Beltrame P. et Mehlt C.: **Techniques, Politiques et institutions fiscales comparées,** Themis, Paris, 1997.
- Benjamain Farraji: **Commerce électronique et moyen de paiement,** Dunod, Paris. 1998.
- Bensoussan A. : **Le commerce électronique, aspects juridiques**, Hermès, Paris, 1998.
- Frédéric Huet : **La fiscalité du commerce électronique**, Edition Litec, Paris, 2000.
- Jean Louis Bilon : **Fiscalité du numérique**, Edition Litec, Paris, 1994.

2. **Revus & Articles :**

- Adriel Bettelheim (1999), **“Faut-il ou non taxer le Web ”**, In Revue: Problèmes économiques, N°2.622,
- Le Gall J.-P. (1998), **“Internet: cyber fiscalité ou cyber paradis fiscal ?”**, JCP, Doct.,N°3. P147.
- **E-commerce and Irich tax systeme**: Revue du ministère de revenu D’Irlande, 1999.

3. Rapports et publication Officielles :

- Commerce électronique et fiscalité: Mise en œuvre Des condition cadres d’Ottwa sur la fiscalité, OCDE., 2001.

- Commerce électronique: un gageur pour l'administration fiscale. Rapport de groupe d'expert de la coopération internationale en matière fiscale. Département Des affaires fiscales économiques et sociales. Nation-Unis. Septembre 2001.
- Condition cadre pour l'imposition du commerce électronique. Comité Des affaires fiscales. OCDE. 1998.
- From work for global e-commerce : Rapport du gouvernement Américain sur le commerce électronique. New-York. 1997.
- Programme de travail sur le commerce électronique «communication de Canada», OMC, Mai 2002.

4. Sites Web :

- http://www.taxweb.com
- http://www.oecd.org/publications/observer/208/obs208e.html
- http://www2.tvt.fr/rpv/themes/COMMERCE_ELECTRONIQUE